

不況下の原価政策について

伊 伏 彰

はじめに

管理者は景気減退に即応して生産量の抑制を余儀なくされる。同時に原価の発生も効果的に削減し管理されねばならない。ここに不況下における原価政策が問われる所以である。環境変化に直面してどのような原価政策が採られるべきかは、管理者の基本的意志決定問題の一つである。この課題について短期及び中期的視点から、さる食品工業の実例をモデルにして詳細に解説した D. Adam のケーススタディーの研究がある。¹⁾

本稿ではこの研究の解説を中心に不況下の原価政策について論点を整理し、原価情報処理とそれに基づく意志決定プロセスの一事例として言及する。

1 モデルの状況

A) 生産プログラム、装置及び販売動向

当該企業は A, B, C 及び D 品の 4 種の製品を製造販売している。製造工程は 3 工程で構成され、製品は最終工程の製品だけでなく各工程での中間製品も市場で販売されている。完成製品と中間製品との差異は基本素材は同一で、デ

1) Dietrich Adam : Kostenpolitik in der Rezession, in : Betriebswirtschaftliche Fallstudien, H Jacob, Wiesbaden 1976

ザインとパッキングの違いだけである。

1 トンあたりの製造原価は各製品とも同一製造工程で同じ水準である，但し材料費については各製品ともに異なる。

3 製造工程の他に経営組織として倉庫部門（受け取り，在庫，発送）があり，以下其々の組織に所属する人員，賃率，各種機械装置と台数及び単位機械時間と1トン当たりの動力費を表1に纏めてある。

部 門	人 員	賃 率 (2)	機 種 (3)	台 数 (4)	生産数量 ／時間 (5)	動力費 ／時間 (6)	動力費 ／トン (7)
保管部	35	4.00	—	—	—	—	—
工程Ⅰ	2	6.00	1	1	10	30	3.00
	2	6.00	2	1	20	45	2.25
工程Ⅱ	2	6.00	3	6	2	6	3.00
	2	6.00	4	4	3	6	2.00
工程Ⅲ	5	4.40	5	1	9	3.6	0.40
	7	4.40	6	1	6	2.4	0.40
管理部	2	6.00	—	—	—	—	—

表 1

不況以前までは当企業は月間，A品1,000トン，B品500トン，C品3,000トン，D品1,500トンを製造販売しており，その総販売量の20％は工程Ⅰ，30％は工程Ⅱ，残りの50％は最終工程Ⅲで生産された。売上高は月間，1.1 Mill DMである。²⁾

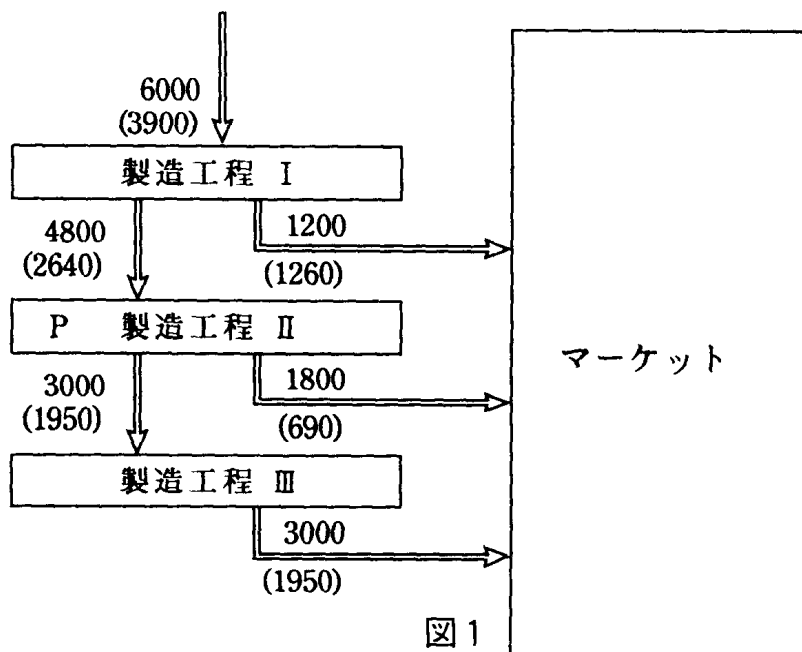
不況に伴う販売後退の結果として，35％，39,000トンの減産を余儀なくされた。これを各製品，A品600トン，B品500トン，C品1,800トン，D品1,000ト

2) 各製品の販売価格は総括明示のため省略してある。

ンに割り当てた。不況前には工程Ⅱの中間製品を購入していた顧客が工程Ⅰのより安価な中間製品に乗り換えにより中間製品および完成品の売り上げ比率が変化した。すなわち工程Ⅰの中間製品は32.3% (1,260トン), 工程Ⅱのそれは17.7% (690トン), 完成品は50% (1,950トン) に変化し売り上げ不振による収益は25%減の825,000 DM である。売り上げ不振にかかわらず収益の減少は比較的少ない, これは価格の低い製品が特に不況の影響下にあったといえる。

B) 不況以前の原価と利益の状況

各製品の1トン当たりの材料費はA品73DM, B品217DM, C品500DM, D品213DM, 6,000トン生産する場合は材料投入の総計6,510,000DM である。不況前後の個々の製造工程の段階における生産状況は図1にみられるように不況前の工程Ⅰでは6,000トンのうち1,200トンは販売され, 4,800トンは工程Ⅱに振り替えられる。さらに工程Ⅱでは1,800トンは販売され3,000トンは工程Ⅲに振り替えられる。図1の括弧書きは不況期の適応データである。



示された関係資料で6,000トンの生産を確保するためには全ての生産機械を月間200時間操業させねばならない。この操業時間に合わせて全生産は遂行さ

れる。³⁾

労働協約による月間労働時間は170時間として、全ての従業員はその都度月間、30時間の残業を要請される。その際、残業賃率は25%増しである。月間生産量6,000トンとして発生する動力費と労務費とは表2、3に纏めてある。

表 2

製造工程	機種	台数	操業時間	動力費 ／時間	機種動力費	部門動力費
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6) (3)・(4)・(5)	(7)
Ⅰ.	1	1	200	30.－	6000	15000
	2	1	200	45.－	9000	
Ⅱ.	3	6	200	6.－	7200	12000
	4	4	200	6.－	4800	
Ⅲ.	5	1	200	3.60	720	1200
	6	1	200	2.40	480	

動力費

28200

表 3

製造工程	人員	操業時間	基本賃率	基本賃金	超過時間	超過賃率	超過賃金	部門賃金
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) (2)・(3)・(4)	(6)	(7)	(8) (6)・(7)・(2)	(9) (5)・(8)
管理者	2	200	6	2400	30	1.50	90	2490
保管部	35	200	4	28000	30	1.00	1050	29050
Ⅰ	4	200	6	4800	30	1.50	180	4980
Ⅱ	4	200	6	4800	30	1.50	180	4980
Ⅲ.	12	200	4.40	10560	30	1.10	396	10956

労務費

52456

3) 機種ごとに200時間の操業は工程Ⅱで4,800トン生産加工される。200 (6×2+4×3)

個々の生産段階の産出トン当たりの労務費と動力費は表4に挙げてある。

表 4

製造工程	賃 金	動力費	費用合計	生産数量	加工費 ／トン	累積加工費 ／トン
(1)	(2)	(3)	(4) (2)+(3)	(5)	(6) (4) : (5)	(7)
I .	4980	15000	19980	6000	3.33	3.33
II .	4980	12000	16980	4800	3.54	6.87
III .	10956	1200	12156	3000	4.05	10.92

不況以前の1月間の損益計算は以下の状態であった。

表 5

費用項目	費用額	構成比
1.原材料費	651000	62.0%
2.動力費	28200	2.7%
3.労務費 保管部	31540	3.0%
製造工程	20916	2.0%
4.間接賃金	11500	1.1%
5.給与	52480	5.0%
6.社会保障費	13154	1.3%
7.減価償却費	63020	6.0%
8.修繕保守費	31500	3.0%
9.利子費	21000	2.0%
10.租税	20950	2.0%
11.交際費	15860	1.5%
12.宣伝費	31050	3.0%
13.営業費	36100	3.4%
14.販売費	10490	1.0%
15.雑費	10440	1.0%
総 費 用	1049200	100.0%
収 益	1100000	
利 益	50800	

2 原価の反応性 Die Reagibilität der Kostenn

不況による生産量の削減は原価と後示する損益計算書にどのような影響を及ぼすかについて以下考察をすすめる。

A) 材料費

材料費は変動費の範疇にはいるので生産量の減少に比例して当然、削減される。その分、価額は651,000DMから455,300DMとなる。それよりも問題は有利な取得価格の再点検である。仕入先の選定の見直しは取得価格をベースにすべきである。購入価格を平均2%下げることによって9000DMの節約になる。しかしながら当企業ではそれより結果する費用節約を十分な正確性で評価できないので、損益計算ではこれらの可能性を考慮されていない。

B) 利子費

不況期には原材料のストックを抑制する自律効果がある。1、低い生産水準の結果、平均的な在庫量、必要注文量の減少は適切に現れる。2、通常、引渡し期間の短縮は安全保障在庫量の引き下げを容易にする。本例では材料ストックに係わる資金拘束は月間500DMの利子費の節約になる予定である。

C) 補助部門の労務費

この部門は35人の作業員と2人の監督者が従事しており残業手当での削減と短期の一部従業員8人のレイオフにより賃金支払いは31,540DMから18,360DMとの差11,140DMの節約となる。

D) 給与、その他販売管理費

表5の原価費目の4、5、14、と15は短期的にみたところ、操業度とは無関係である。むしろ長期的観点から新組織の導入に即して削減する性格のものである。短期的には固定費として見做される。

E) 広告宣伝費、交際費、その他販売促進費

広告宣伝費、交際費、その他販売促進費はその時点操業度に関係なく、むしろ管理者の対応如何に係わる。この領域の原価は管理者は彼等の販売状況に影響

響するための方策がどの程度に予想されるかが問題である。不況を克服するべく場合によっては販売努力に係わる原価の上昇は不利とも言えない。⁴⁾ここでの考察の対象は取り敢えず固定的原価として処理する。

F) 減価償却費, 修繕費

この原価の発生はここでは基本的に時間的に依存し操業度に依存しない原価である。同様に修繕, 保守維持費もこの範疇にいれる。

G) 製造工程 1, 2, 3 のエネルギーコストと労務費

この種の原価は直接, 生産水準に依存しており, 管理者が如何なる生産体制で所与の生産水準に適応させるか, これにより発生額が決まり決定的に重要である。以下次章で詳論する。

3 所与の販売可能性にたいする生産水準の短期的適応

A) 生産装置

本章の課題は経営のキャパシテイを高水準に維持しつつ生産数量を売行き不振に調整する短期的適応の方策についてである。具体的には作業員を解雇せず機械装置の処分による生産能力の削減を行わない。この状況の下で周知の如く生産理論と費用理論は二つの解決方策を示唆している。⁵⁾また両者の組み合わせた方策もある。⁶⁾

- 1, 機械, 作業員の操業時間を短縮することで生産量を減少させる。まずは残業時間の解消とそれ以上に踏み込んだ操業短縮である時間的適応・時間選択的適応 *zeitliche und zeitliche-selektive Anpassung* が考えられる。
- 2, 一連の経営にとって時間適応以外にいわゆる強度の適応により当該生産装置の時間当たりの生産量を変動させることが可能な場合, 強度の適応 *intensitatsmassige Anpassung* が考えられる。

4) Vgl. Konrad Hirte, Wie kann durch Werbung und sonstige aktive Marketing-Verkaufsanstrengungen der Wirkung einer Rezession begegnet werden?, Band 1 der Schriften zur Unternehmensführung, S.75ff.

此等の方策により当企業の原価は個々に且つ相互に如何に影響されうるかを以下に述べる。

B) 時間的適応・時間選択的適応による原価の影響

本節では当経営にとって時間的適応・時間選択的適応だけが技術的に可能である場合を前提として考察する。

残業時間30時間の撤去により工程Ⅰの生産量は5100トン、工程Ⅱは4080トン、工程Ⅲは2550トンに削減される。その際、動力費の30/200ならびに残業時間の賃金部分は節約され、表4の資料から1トン当たり工程1で0.03DM、工程2で0.04DM、工程3で0.13DM、最終工程では計0.20DMとなるであろう。

ここで要求されている生産水準工程1、3900トン、工程2、2640トン、工程3、1950トンまで削減するには残業時間の撤去だけでは手当てされないので、さらに操業時間の短縮が必要である。それには二つの方法がある。

- (1) 操業時間を各工程に構成されている全ての機械に一律に削減する。
- (2) 工程内部の機械装置の個々にその都度相違した作業時間を実施する。

一つの工程に装置されている複数の機械設備間に時間当たり生産量、時間当たりの原価に相違をきたす場合は(2)の方法が原価の側面からみて有利である、本例ではこれに該当するであろう(表1参照)。

経営が操業時間短縮に移行するなら、この適応策の原価への影響は労務費が適切に削減されるか否か、あるいは労働協約による全ての労働時間(170時間)について同等に払わねばならないかどうかに係わってくる。⁷⁾ここでは後者の労務費が削減されないものとして短期的枠のなかで検討する。

5) Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1 : Die Produktion, 1965 10. Aufl. S.349f.

6) Jacob, H., Produktionsplanung und Kostentheorie, in : Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift für E.Gutenberg, Wiesbaden 1962, S.205ff.

7) Vgl. hierzu P.Weinlig, Unternehmerische Entscheidungen : Personalpolitik in der Rezession, in : Schriften zur Unternehmensführung, Band 2 Wiesbaden 1967 S 103ff.

労務費は労働協約により、先ず操業時間に比例しない固定的原価として把握される。その額は残業時間の撤去後3つの工程において17,136DMとなる。短期的な生産の時間適応は単に動力費の影響に留まる。

一般に一つの製造工程の中で複数の機械を持ち、それぞれが機能的には同じであるが原価の発生に係わって相違する場合に、しかも此等の機械を随意に操作可能ならば、トン当たり最少の原価をきたす機種を優先的に操業する方が有利である（選択的適応）。

ここで取り敢えず、短期的適応の枠の中で動力費だけが回避可能である。したがって当初に各工程において1トン当たり動力費の最低である機種を生産に関連づける、そしてその機械のキャパシテイが要求された生産量を生産するに不足する際は次に有利な機械に関連づけるのである。そのためには同一機能をもつ機種械のランキングを確定すべく其々の機械について1トン当たりの動力費の算定を要す（表1の7欄）。

この表より機種2は機種1よりも有利である。それゆえ、先ず機種2を生産に関連づけられる。しかし所定の3900トンの生産のためには時間当たり20トンの生産能力で195時間の操業を必要とするが機種2の正常の作業時間は、170時間であるので171時間以降は超過支払いを余儀なくされる。（機種械1の作業員は機種2の作業に転用出来ないものとする）

機種2で生産される1トンについては171時間以降の操業には3DMの加工費が発生する。すなわち動力費2.25DM、超過時間考量した労務費0.7DMの合計である。

一方、機種2の超過時間の代替として機種1を使用すると動力費は1トン当たり3DMの同じ水準である。この際、労務費は別段考慮しなくてもよい、すなわち労務費はいずれの場合でも当該機種で生産されるか否かに係わらず等しく支払をなさねばならない固定費である。したがって此处では原価の観点から残余の500トンの生産は機種2により、あるいは機械1の正常時間の範囲内で生産しても同一であることが解る。

同じ考慮が工程Ⅱにおいても機種4の1トン当たりの加工費は171時以降から3.25DMになる。一方機種3の使用による追加的加工費の発生は3DMであるから機種4で、2,040トン、残り600トンをタイプ3で生産するのが最も有利である。工程3ではここで使用される機種はトン当たり同一の動力費であるのでその選択は任意である。次の表は動力費に関して最有利な生産プログラムと
その際、発生する動力費を示したものである。

表 6

工程	機種	台数	生産量 時間	生産量	就業時間	機種別 生産量	時間	動力費 機種	工程
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7) (3)・(4)・(6)	(8)	(9) (8)・(4)	(10)
Ⅰ	1	1	10	3900	50	500	30.-	1500.-	9150.-
	2	1	20		170	3400	45.-	7650.-	
Ⅱ	3	6	2	2640	50	600	6.-	1800.-	5880.-
	4	4	3		170	2040	6.-	4080.-	
Ⅲ	5	1	9	1950	130	1170	3.6	468.-	780.-
	6	1	6		130	780	2.4	312.-	

動力費の合計

15810.-

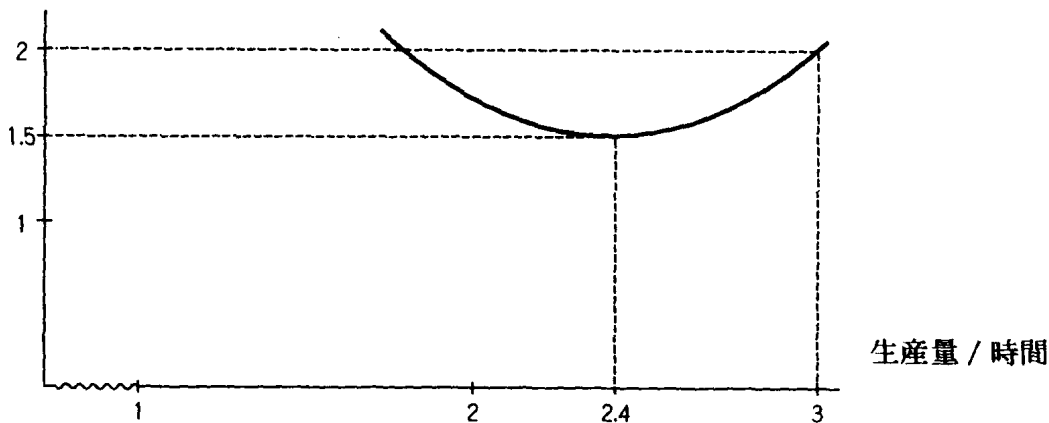
以上から3,900トンの削減生産は工程Ⅰの動力費の負担は時間選択的適応効果から6,000トン生産と比較して1トン当たり0.15DM減少する。工程Ⅱでは同じ効果によりトン当たり0.17DM節約できる。工程Ⅲではトン当たりの動力費は全く同じなので此处では時間選択的適応効果の可能性は存在しない。

上に述べた生産プロセスの時間的適応により以下の損益計算が得られる。

1.収益		825000,-
2.原材料費	455300,-	
3.保管部の賃金	20400.-	
4.3 製造工程の賃金	17136.-	
5.動力費(表6)	15810.-	
6.その他の費用	317044,-	825690,-
損失		<u>690,-</u>

C) 強度適用による原価影響

強度の適応は機械給付の変動による生産量の変化を意味し、時間単位当たりの生産量で測定される。給付の変動は通常、生産された数量単位当たりの原価にも影響を与える。1トン当たりの動力費と時間当たり生産トン数で表示される機械給付との関係を機種4を例として図表に示すと以下となる。



図表

この図面から機種4で時間当たり2.4トン製造すればトン当たり1.5DMの動力費が消費され、給付が時間当たり3トンに増加すると動力費は1トン当たり2DMに増長する。

本例においては時間当たり2.4トンの強度1か、若しくは同じく3トンの強度2が問題となる。

両者を比較すると原価的には強度1が1.50DMで有利であるが機種4、1台につき産出量は170時間で408トンとなり、一方強度2を選択すれば同じ時間で510トンとなる、その際、動力費は2DMになる。したがってどの強度が最も有利であるかは企業の販売状況に関係してくる。本例では機種5 械以外は全て、二つの強度間で選択可能である。

個々の時間当たりの給付と給付あるいは運転時間に依存する1トン当たり変動費（動力費）は表7に総括されている。

表 7

工程	機種	台数	強 度 1		強 度 2	
			生産量/時間	動力費/トン	生産数量/時間	動力費/トン
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	1	1	8	3.75	10	3.—
	2	1	16	2.81	20	2.25
2	3	6	1.6	1.90	2	3.—
	4	4	2.4	1.50	3	2.—
3	5	1	—	—	9	0.40
	6	1	3	0.35	6	0.40

全生産装置は不況以前は強度 2 で運転されていた。不況下の現在、強度 1 を選択することで 1 トン当たりの動力費の比較において機種 3, 4 と 6 の場合は原価の節約は明らかである。次に時間・強度適応の組合せ方策が原価節約の営みの上でどのような可能性があるかを検討する。

D) 組合せ適応 Die kombinierte Anpassung

要求生産水準に係わる生産量に対し組合せ適応の在り方は以下となる。

先ず各機械について原価最少を帰属する強度を決める。この原価最少の強度における原価の比較は機能の同じ機械を如何なる順序で生産に関連付けるべきかを明らかにする。

原価最少の強度で最少の原価を持つ機種を当初、生産に係対処せしめ、所定の作業時間（170時）で生産に着手させる。この段階で要求されている生産量が達成不能な場合は、これを充足すべく二番手の可能性を以下に検討する。

(1) 既に利用されている機種の強度が高めるか（結果として 1 トン当たりの動力費がアップする）

(2) あるいは強度のランクが二番手の機種を追加的に生産に関連づけ、所定の作業時間を適合させる。

二番手機種と当初の一番手機種とで尚も要求生産量が所定の時間で確保出来ない場合、更に三番手の機種が生産のために関連づけられるか、既に投入されている二台の機種の強度を高める方が有利であるか決定されねばならない。

この適用を工程Ⅱの所与のデータで試みる。機種3および機種4の1トン当たりの変動費の比較をみると強度1が強度2よりも有利であることを示している(表7の5欄と7欄)。したがって、まず強度1で170時間、操業の下で1トン当たり最低の動力費を惹起する機種を投入する。これに該当するのはトン当たり1,500DMの動力費を伴う機種4がそれである。この強度1の機種4、4台を月間170時間操業することにより1,632トン生産可能となり、動力費は2,448DMとなる。しかしこの段階での生産量は2,640トンが必要としているので残余の1,008トンを如何にして生産すべきかが考慮される。

時間当たりの給付3トンの基礎となるタイプ4の機械の強度を増すこと(強度2)により月間の生産量は408トン増加する。生産1トンにつきこの場合エネルギーコスト2DMが発生する(表7の7欄)。

管理者が強度2に移行することを決定すると総動力費は2,448DMから4,080DMに、1632DM高め、一方総生産は408トン増える。それより追加生産量1トンあたり4DM($1632/408$)の動力費に係ることになる。これに対して強度1で機種3で生産すると1トン当たり190DMの追加的なで済む。それ故に強度1の機種4の機械を操業させ、追加的に機種3を生産に関連させるのが有利である。

かくして残りの1,008トン生産するために機種3を105時間を必要とし、動力費は総計1,915.20DMとなる。同じ考量が工程Ⅰ、工程Ⅲにも実践できる。機種とその操業時間の取り合せに関係する最適な結合適応のさいの動力費は表8に総括してある。

表 8

工程	機種	台数	強度	生産量 ／時間	動力費 ／トン	作業時間	生産量	動力費
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	⁽⁹⁾ (8)・(6)
1	1	1	2	10	3. —	50	500	1500
	2	1	2	20	2.25	170	3400	7650
2	3	6	1	1.6	1.90	105	1008	1915.20
	4	4	1	2.4	1.50	170	1632	2448
3	5	1	2	9	0.40	160	1440	576
	6	1	1	3	0.35	170	510	178.50

動力費の合計

14267.70

表6の10欄と表8の9欄から、組合せ適応の際の動力費が純粋な時間的適応と比較して、どれだけ節約されたかについては1,542.30DMが差異として求められる。

別途仮に機械1, 3に従事している人員をタイプ2及び4の機械に従事し得るとすれば更に効果的な成果が得られる。例えば設備2の制約時間を195時間、機種4のそれを275時間（二交替制）に伸長させれば工程Ⅰの動力費は375DM、工程Ⅱのそれは403.2DMの削減に成功する。

4 中期的適応 Mittelfristige Anpassung

不況の長期化が予想されるなら、交替休憩の無給化、解雇による賃金統計もまた低生産水準に適応させねばならない。そのおりは労働協定の見直しが必要になる。⁸⁾

本題では中期的に従業員と従業時間を効果的に必要な程度に削減させることが出来るものとする。この前提のもとに適応がどのように行われるかその際、どの程度に労働力を節約されるかを検証してみる。

この条件のもとでは労務費もレバレントな原価に属す。最適適応は動力費と

8) 注7と同一個所を参照せよ

労務費の合計が最少になるよう企画することである。この目的のために先ず6機種に全てについて、各可能な強度を考慮した1トン当たりの動力費と労務費を計算することである。それぞれの機種、1台について賃率は表9の3欄に総括されている。⁹⁾

表 9

工程	機種	機械賃率	強度1賃率	強度2賃率	強度1・賃金動力費	強度2・賃金動力費	作業時間	生産量	賃金・動力費
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
I	1	12.-	1.5	1.2	5.25	4.20	50	500	2100
	2	12.-	0.75	0.6	3.56	2.85	170	3400	9690
II	3	2.-	1.25	1.-	3.15	4.-	105	1008	3175.20
	4	3.-	1.25	1.-	2.75	3.-	170	1632	4488
III	5	22.-	—	2.444	—	2.844	170	1530	4352
	6	30.80	10.27	5.133	10.62	5.533	70	420	2324

賃金・動力費

26129.20

全ての従業員は時間によって賃金が支払われる、すなわちどのような強度で機械が運転されているか否かは賃金支払いに関しては無関係である。

1トンあたりの労務費を求めるには賃率を時間当たりの生産量で除すことで得られる。強度1のトン当たりの賃金率は9表の4欄に、強度2のそれは5欄に示されている、それぞれの4, と5欄の賃率にその時の1トン当たりの動力費(表7の5と7欄参照)を加算することで関連原価, 1トン当たりの動力費・労務費が得られる。(表9の6, 7欄) この二つの可能な強度の下で上記の原価を比較すると強度1の際, 機種3, と4の原価は強度2の原価より低いことを示している。したがって機種1, 2, 5, と6はいずれにせよ強度2で操業させ, 一方機種3と4の場合は先ず, 強度1の操業に合わすことに配慮すれば

9) 機種3について賃率はこの機種6台を運転するのに1時間につき計12DMに相当する2人の操作人員が必要である。これから1機械1時間あたり2DMとなる。

よい。¹⁰⁾

表9のデータから「組合せ適応」を展開することが出来る。すなわち関連原価、強度の適応の種類により影響可能な原価の最少化を意図する決定基準の考慮下で、各製造工程の各機種について、表9の8欄に示された作業時間が明らかになる。これを軸とした機種ごとの生産量の分割は本表の9欄に示される。その際、発生する賃金、動力費の総計は26,129.20DMである（本表10欄）。内訳は労務費が11,836DM、残4,293.20DMは動力費である。

専ら短期の適応の場合、工程ⅠからⅢまでの生産領域に、17,136DMの労務費が発生し、1,427.70DMの動力費が発生する。中期の適応にあっては（表9欄）可能な従業員のリオフにより5,300DMの労務費の節約になる。中期計画のさい関連原価の最少化を導入する生産の分割は短期計画の最適分割と差が認められる（動力費のみ関連）。これより動力費25.50DMの上昇が明らかになる。上に述べた中期の適応を実践すれば当該企業は以下の損益状況を提示される。

注10 中期の計画枠では明らかに高い強度の機種6を運転する方が有利である。強度に依存しない労賃により強度2の際、トン当たりの賃率は単に5.13DMになる。これに対し強度1の際は10.27となる。強度1から強度2に移行する際、0.05DMの動力費のアップはトン当たりの賃率の節約で十二分に補償される。

表 10

収 益		DM	DM
費用項目			825000. -
1	原 材 料 費	455300	
2	動 力 費	14293.20	
3	労 務 費	20400	
	保管部	11836	
	製造工程		
4	間 接 賃 金	11500	
5	給 与	52480	
6	社 会 保 障 費	13154	
7	減 価 償 却 費	63020	
8	修 繕 保 守 費	31500	
9	利 子 費	20500	
10	租 税	20950	
11	交 際 費	15860	
12	宣 伝 費	31050	
13	販 売 費	36100	
14	営 業 費	10490	
15	雑 利 益	10440	818873.20
			6126.80

5 論点の整理と課題

D.Adam の研究はグーテンベルグの適応理論を操業短縮の局面に実践的、具体的に例証して不況期のキャパシテイの効率的、計画的利用をコストとの関連で克明に説明した資料として注目に値する。

短期における原価政策は基本的には現有の生産の能力を保持しつつ変動費の削減が最大の課題となる。当該経営の変動費は原材料費、労務費と動力費が基軸であり原材料費については Just in Time 方式と購入価格の点検を通じて、関連する在庫費も削減可能である。むしろ外部経済との交渉で影響を承ける要素が多面にあり環境変化に比較的、自動的に適応する側面を持つ。

労務費については操業短縮により残業時間の解消，臨時工員のレイオフにより自動的に対処される側面があるが他方，動力費を含め生産装置の運転如何により操業短縮の原価に与える影響は一律でない。

D.Adam は所与の経営モデルのデータの下に時間的・選択的適応による原価の削減効果，次に強度の適応による原価の削減効果，最後に時間的適応と強度の適応の組合せた適応による原価の削減効果を順次，論証した中で「組合せ適応」の効果が優れていることをその都度，損益計算と対比して展開した。したがって短期の適応に際して特に変動費の計画的削減管理が如何になされるべきか操業短縮の局面に於いて重要視される所以である。

此处では所与の生産水準に適応させるに当たり如何なる生産プログラムが原価の発生を最少にするか，かかる問題についての意思決定問題として捉えることが出来る。

不況による収益の低下，これに見合う生産水準の計画と原価企画が会計情報として，特に組合せ適応に関連する原価情報の処理作成，強度の変化に変動費がどのように反応するかが問題となる。従って不況下の原価政策のポイントは操業短縮に関連して削減される原価のミニマルを志向する生産プログラムの選考であるとも言える。

まとめ

不況下の原価政策を研究した文献は数少ない。意思決定問題と関連せしめて管理会計の領域において，いわば撤退の原価政策ないしは原価企画の研究が待たれる。